



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodoval v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Milana Taubera v právní věci žalobce: **PLUS OIL, a.s.** se sídlem v Českém Těšíně, S. Tůmy 107/2, IČ: 25858190, zastoupeného společností HP taxation, s. r. o. se sídlem v Ostravě, Poděbradova 2738/16, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad** se sídlem v Praze 7, nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalovaný domáhal určení, že žalovaný se dopustil nezákonného zásahu, když postupoval při ukončení zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), potažmo určení, že daňová kontrola nebyla do dne podání žaloby ukončena, neboť nedošlo k projednání zprávy o daňové kontrole.

V podané žalobě nejprve žalobce popsal skutkové okolnosti dané věci, a sice, že dne 31.1.2013 se dostavil k projednání zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 2 daňového řádu, přičemž v rámci tohoto jednání nedošlo k projednání výsledků daňové kontroly. Dle žalobce se tak stalo v důsledku prodlev správce daně. Žalobce blíže uvedl, že dne 31.1.2013 se dostavil za účelem projednání zprávy o daňové kontrole a přizval svědka Andrzeje Gadzinského, jednatele polské společnosti: DGG ECO, Sp. z.o.o., jehož výslech opakovaně navrhoval jako důkazní prostředek, avšak správce daně tento důkazní prostředek odmítl

provést. Daňový subjekt rovněž požadoval, aby této osobě byla předložena zpráva o daňové kontrole, neboť obsahuje skutečnosti, které se ho přímo týkají. Správce daně však odmítl projednat zprávu o daňové kontrole s odůvodněním, že ji nelze předložit třetí osobě k vyjádření, a proto v důsledku obstrukčního jednání žalovaného nedošlo k projednání zprávy o daňové kontrole, ačkoliv tato již byla sepsána v srpnu roku 2012 a žalovaný poté již neprovedl žádné další důkazy mající vliv na výsledky kontrolního zjištění.

Dne 1.2.2013 podal žalobce stížnost proti nesprávnému postupu správce daně, která však nebyla dosud žalovaným vyřízena a žalovaný na ni nijak nereagoval. V této stížnosti navrhl i termín projednání zprávy o daňové kontrole, což nesvědčí o tom, že by se žalobce projednání zprávy jakkoliv vyhýbal.

Dále žalobce konstatoval, že dne 19.2.2013 mu bylo doručeno sdělení, že správce daně uplatňuje postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť dospěl k závěru, že daňový subjekt se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá a současně byla žalobci doručena zpráva o daňové kontrole za období předmětné kontroly, a to včetně příloh. S uvedeným žalobce nesouhlasí, neboť řádně spolupracoval, resp. žádal o stanovení termínu jednání za účelem projednání zprávy o daňové kontrole. Byl to právě žalovaný, který svým jednáním zmařil nařízené ústní jednání, když neumožnil žalobci, aby správa byla předložena třetí osobě za účelem konfrontace kontrolního zjištění touto osobou.

Žalobce tvrdí, že tímto postupem se žalovaný vyhnul projednání zprávy, při kterém by se žalobce mohl před ukončením daňové kontroly vyjádřit k jednotlivým důkazním závěrům správce daně.

Tvrzeným nezákonným zásahem správního orgánu byl žalobce zkrácen na svých právech a přitom jiný prostředek ochrany proti takovému zásahu do jeho práv neexistuje, neboť ochrany se nelze domáhat jinými právními prostředky, když žalovaný žalobci odepřel právo projednat výsledky daňové kontroly na dani z přidané hodnoty a rovněž tak žalovaný odepřel žalobci právo na vyřízení stížnosti podané dne 31.1.2013.

V písemném vyjádření žalovaného ze dne 21.5.2013 navrhl žalovaný zamítnutí žaloby a k meritu věci uvedl, že daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty zahájil u žalobce Finanční úřad Ostrava I dne 2.2.2011. Předmětem daňové kontroly byla vymezena zdaňovací období srpen 2010 až prosinec 2010. Dne 3.5.2011 byl předmět daňové kontroly rozšířen o zdaňovací období leden a únor 2011. Ke dni 21. 4. 2012 se místně příslušným stal žalovaný.

K námitkám obsaženým v žalobě uvedl žalovaný následující:

- *k námitce, že v rámci ústního jednání dne 31.1.2013 nedošlo k projednání výsledku daňové kontroly v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu z důvodu na straně žalovaného, že žalovaný nesouhlasí s tvrzenými prodlevami na jeho straně.* Průběh byl ovlivněn stížnostmi na postup správce daně, namítáním podjatosti úředních osob oprávněných k provedení daňové kontroly, takže eventualita možného projednání zprávy o daňové kontrole osobami, jejichž podjatost nebyla namítána, byla s ohledem na rozsah spisového materiálu z hlediska hospodárnosti prakticky vyloučena. Projednání zprávy o daňové kontrole dne 3.8.2012 bylo přerušeno v důsledku žádosti žalobce, projednání zprávy o daňové kontrole dne 11.9.2012 nebylo ukončeno v důsledku stížnostních podání žalobce z předchozího dne. V této souvislosti žalovaný upozorňuje na jednání žalobce, který při ústním jednání dne 11.9.2012 neposkytl žalovanému součinnost v jednoznačném upřesnění projevu vůle vyjádřeném v podání ze dne 10.9.2012;

- *k námitce, že o stížnosti podané k ústnímu jednání ze dne 31.1.2013 nebylo rozhodnuto, že o stížnosti rozhodnuto bylo, o čemž svědčí doručení vyřízení stížnosti do datové schránky*

žalobce dne 11.2.2013. Žalovaný upřesnil, že stížnost k jednání ze dne 31. 1. 2013 byla podána již tohoto dne nejprve e-mailovou zprávou a následně téhož dne datovou zprávou, nikoli až dne 1. 2. 2013, jak uvádí žalobce. Uvedená stížnost byla žalovaným vyřízena do data doručení zprávy o daňové kontrole, neboť zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena dne 19.2.2013. Žalobce byl takto seznámen se stanoviskem žalovaného k námitkám podaným žalobcem dne 31.1.2013 do protokolu o ústním jednání. Tvrzení žalobce o tom, že jeho stížnost nebyla žalovaným vyřízena do data podání žaloby, tj. do dne 12.3.2013 je tedy nepravdivé;

- *k námitce, že žalovaný se dopustil nezákonného zásahu spočívajícího v porušení § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť odepřel žalobci právo projednat výsledky daňové kontroly, že ze spisového materiálu vyplývá, že žalobce uplatňoval v této fázi daňové kontroly procesní obstrukce, jejichž cílem bylo oddálit a v konečném důsledku zmařit projednání zprávy o daňové kontrole a tím zmařit ukončení daňové kontroly, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně.* Ke konkrétním procesně obstrukčním krokům žalobce odkázal žalovaný na daňový spis a úřední záznam ze dne 6.2.2013;

- *k tvrzení žalobce, že se dostavil dne 31.1.2013 k projednání zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 2 daňového řádu,* žalovaný uvádí, že nařídil na tento den ústní jednání z důvodu dokončení projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. Současně upozorňuje, že ust. § 88 odst. 2 daňového řádu na projednání zprávy o daňové kontrole bezprostředně nedopadá. Žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 2 daňového řádu seznámen již při ústním jednání dne 12.1.2012. V souladu s ustanovením § 88 odst. 3 daňového řádu byla na žádost žalobce následně stanovena přiměřená lhůta, ve které se žalobce k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil a navrhl jeho doplnění. Protože žalovaný neshledal důvody k přijetí návrhů žalobce a k doplnění dokazování, seznámil dne 3.8.2013 žalobce s tím, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění a přistoupil k zahájení projednávání zprávy o daňové kontrole. Z dikce ust. § 88 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Žalovaný toliko konstatuje, že se s žalobcem shoduje v tom, že dne 31.1.2013 nebylo dokončeno projednání zprávy o daňové kontrole a daňová kontrola nebyla tohoto dne ukončena;

- *k poukazu žalobce, že v podané stížnosti proti nesprávnému postupu správce daně navrhl zjednat nápravu tak, že žalovaný nařídí bezodkladně jednání ve věci projednání zprávy o kontrole,* odkázal žalovaný na již výše uvedené a poukázal na to, že ve skutečnosti se jednání odehrálo tak, že k dokončení nedošlo pro předčasný a nedůvodný odchod žalobce z jednání;

- *k námitce, že dne 19.2.2013 bylo žalobci doručeno sdělení o uplatnění postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť žalovaný dospěl k závěru, že se žalobce vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole,* že žalovaný setrvává na uvedeném, tedy, že žalobce se vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole a správce daně byl připraven v zahájeném projednání zprávy o daňové kontrole pokračovat a dokončit ho, což však bylo žalobcem a jeho zmocněncem zmařeno v důsledku toho, že jednání předčasně opustili poté, co se jím přizvaná osoba vyjádřila v tom smyslu, že jednání nerozumí a že mu už nechce být déle přítomna;

- *k námitce, že k projednání zprávy o daňové kontrole dne 31.1.2013 přizval žalobce svědka Andrzeje Gadzinského, jehož výslech opakovaně navrhoval a žalovaný tento důkazní prostředek odmítl provést,* že odmítnutím provedení svědecké výpovědi nebyl žalobce zkrácen na svých právech neboť žalovaný se s tímto návrhem vypořádal již při ústním jednání dne 3.8.2012, tedy předtím, než přistoupil k zahájení projednání zprávy o daňové kontrole;

- *k námitce, že teprve v důsledku vyjádření třetí osoby ke zprávě o daňové kontrole hodlal doplnit své vlastní vyjádření,* že tak mohl učinit kdykoliv od data 11.9.2012, neboť od tohoto data měl zprávu o daňové kontrole k dispozici. Počítal-li žalobce s tím, že správce daně

provede při projednání zprávy o daňové kontrole dne 31.1.2013 svědeckou výpověď, pak tento postup odporuje ust. § 88 odst. 4 daňového řádu, neboť zprávu o daňové kontrole projednává správce daně s daňovým subjektem, nikoliv se třetí osobou. S ohledem na oporu žalovaného danou ust. § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu, lze žalobcovu jednání označit čistě formálním, jehož skutečným cílem nebylo dokončení projednání zprávy o daňové kontrole, ale naopak ho prostřednictvím procesních obstrukcí zmařit;

- *k tvrzení žalobce, že s žalovaným řádně spolupracoval a žádal o stanovení termínu jednání za účelem projednání zprávy o daňové kontrole, že takový návrh neodpovídá reálnému projevu vůle žalobce a tuto skutečnost vyvrací skutečnosti ze spisového materiálu, z nichž vyplývá, že žalobce souběžně s takovým návrhem podal rovněž jednu ze stížností proti postupu správce daně. Tendence žalobce svědčící o jeho účelovém procesním postupu je ze spisového materiálu dostatečně zjevná, neboť jeho kroky, jimiž má demonstrovat součinnost se žalovaným byly činěny v kombinaci s kroky, které možnost dalšího procesního postupu ze strany žalovaného limitovaly. Žalovaný nadto zdůrazňuje, že žalobce se k projednávání zprávě o daňové kontrole vyjádřil do protokolu o ústním jednání již dne 11.9.2012 s tím, že zprávu o daňové kontrole odmítl podepsat. Obdobně postupoval při ústním jednání dne 31.1.2013, když jednací místnost spěšně opustil poté, co jím přizvaná třetí osoba vyjádřila vůli odejít, tedy bez toho, aby mohlo být jednání ukončeno podpisem protokolu.*

V replice setrval žalobce na podané žalobě a zdůraznil, že za okolností daného případu bylo legitimním postupem žalobce, aby brojil proti postupu žalovaného opakovaně svými podáními. Žalobce zdůraznil, že se k projednání zprávy o kontrole řádně dostavil a pokud by tak učinit nechtěl, omluvil by se. Žalobce trvá na tom, že žalovaný stížnost podanou dne 31.1.2013 nevyřídil, neboť mu nesdělil, proč jednání odmítá opakovat jak bylo navrhováno ve stížnosti ze dne 31.1.2013. Z délky jednání a jeho obsahu je zřejmé, že žalobce vyčkával se svým odchodem, neboť bylo zřejmé, že podklady panu Gadzinskému předloženy žalovaným nebudou a nebude se moci ke zprávě relevantně vyjádřit. Žalobce jednání opustil až poté, kdy jej opustil pan Gadzinsky, bylo tedy zřejmé, že nebude možno se k závěru kontroly, pokud jde o údajnou existenci protiprávního řetězce, kterého měl být pan Gadzinsky účasten, relevantně vyjádřit.

Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobce (výzva k vyjádření ohledně možnosti rozhodnout ve věci bez jednání byla zástupci žalobce doručena dne 20. 3. 2013) ani žalovaný (výzva k vyjádření ohledně možnosti rozhodnout ve věci bez jednání byla žalovanému doručena dne 11. 4. 2013) ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřili nesouhlas s tím, aby soud rozhodl bez jednání (§ 51 s.ř.s.).

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Žalobou proti nezákonnému zásahu se může podle ust. § 82 s.ř.s. bránit každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím a byl zaměřen přímo proti němu, nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování.

Soudní řád správní zavedl ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu jako institut ochrany před nezákonným jednáním správního orgánu. Definici zásahu zákon neobsahuje, přesná definice není ani možná, protože pod pojem zásahů spadá velké množství faktických činností správních orgánů, ke kterým jsou různými zákony oprávněny. Jde o neformální úkony, pro které mohou a nemusí být stanovena pravidla, např. faktické pokyny, bezprostřední zásahy při ohrožení, při demonstraci, zajišťovací úkony atd.; tedy obecně úkony, které nejsou činěny formou rozhodnutí, ale přesto jsou závazné pro osoby, vůči nimž směřují, a ty jsou povinny na jejich základě něco konat, nějaké činnosti se zdržet, nebo nějaké jednání strpět, a to na základě jak písemného, tak i faktického pokynu či příkazu. Přímou žalovat nezákonný zásah je možno jen tehdy, pakliže ochrana jinými právními prostředky není možná.

Efektivní ochranou může být pouze takové rozhodnutí soudu, které se bezprostředně může projevit v právní sféře žalobce, proto platí, že soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s.ř.s.) a nikoli, jak je tomu jinak ve správním soudnictví na základě skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

Žalobce má aktivní legitimaci v daném řízení, neboť tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech zásahem správního orgánu. Žalovaný je pasivně legitimován v tomto sporu, neboť je správním orgánem, který vykonává veřejnou správu, jejíž výkon podléhá soudnímu přezkumu, a byl žalobcem označen za subjekt, který provedl tvrzený zásah.

Nezákonného zásahu ve smyslu ust. § 82 a násl. s.ř.s. se měl dopustit žalovaný tím, že při ukončení zprávy o daňové kontrole postupoval dle § 88 odst. 5 daňového řádu, v důsledku čehož nedošlo k projednání zprávy o daňové kontrole.

Podle ust. § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

Podle ust. § 88 odst. 3 daňového řádu na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.

Podle ust. § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

V daném případě je mezi účastníky nesporným (a svědčí o tom sdělení správce daně doručené žalobci dne 19.2.2013), že správce daně se rozhodl pro uplatnění postupu dle výše citované ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť dospěl k závěru, že žalobce se vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole.

Uvedené znamená, že správce daně postupoval dle zákonného ustanovení, které jej (za předpokladu naplnění podmínek v tomto ustanovení stanovených) k takovému postupu opravňuje.

Ze správního spisu soud zjistil, že tomuto postupu předcházely mj. tyto skutečnosti:

- dne 12. 1. 2012 seznámil správce daně daňový subjekt s výsledkem daňové kontroly ve smyslu ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu, tzn. s výsledkem kontrolních zjištění, který byl zpracován do písemné podoby včetně hodnocení do té doby zajištěných důkazů a jenž se stal přílohou sepsaného protokolu o ústním jednání;
- následně se žalobce vyjadřoval písemně k výsledkům kontrolních zjištění, o čemž svědčí např. jeho „vyjádření k výsledku kontrolního zjištění“ ze dne 30. 4. 2012.
- dne 3. 8. 2012 bylo zahájeno ústní jednání ve věci projednání zprávy o daňové kontrole (viz protokol o ústním jednání dne 3. 8. 2012); tohoto dne byl daňový subjekt mj. seznámen se stanoviskem správce daně ve věci návrhu na provedení svědeckých výpovědí ve smyslu ust. § 88 odst. 3 daňového řádu, a to se závěrem, že k doplnění důkazního řízení provedením svědeckých výpovědí není důvodné vyhovět. Na žádost zástupce žalobce bylo projednání zprávy o daňové kontrole přerušeno;
- dne 11. 9.2012 bylo pokračováno v přerušném jednání ze dne 3. 8. 2012, zástupce daňového subjektu upozornil na jím podanou písemnost ze dne 29. 8. 2012, kterou reagoval na posouzení předchozí stížnosti s tím, nechť si správce daně posoudí sám, jak bude obsah písemnosti posuzovat. S ohledem, že správce daně odmítl provést navrhované důkazy, nesouhlasí se závěry ve zprávě o daňové kontrole a odmítá ji podepsat. Po odmítnutí podpisu projednané zprávy o daňové kontrole se rozhodl správce daně jednání ukončit s tím, že došlo k předání stejnopisu nepodepsané zprávy o daňové kontrole č.j. 44022/12/013068800683, včetně přílohové části zástupci daňového subjektu;
- předvoláním ze dne 18. 1. 2013 byl daňový subjekt vyzván, aby se dostavil do budovy sídla správce daně za účelem dokončení projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010 až únor 2011;
- daňový subjekt potvrdil přijetí „předvolání“ přípisem ze dne 22. 1. 2013;
- dne 31. 1. 2013 se dostavil zástupce daňového subjektu k správci daně spolu s Andrzejem Gadzinskim a sdělil mu, že výslech jmenovaného byl daňovým subjektem navržen, avšak správcem daně neproveden, a nebyl tak zjištěn skutkový stav, bylo nesprávným, že pan Gadžinski nebyl vyslechnut jako svědek při daňové kontrole. Správce daně k tomu uvedl, že jmenovaný byl jako svědek odmítnut s odůvodněním, které bylo projednáno se zástupcem dne 3. 8. 2012. Poté zástupce daňového subjektu podal stížnost na postup správce daně. Přítomný pan Gadžinski se vyjádřil, že nerozumí sporu mezi správcem daně a daňovým subjektem, a požádal o uvolnění z jednání. Poté zástupce daňového subjektu sdělil, že postup správce daně považuje za nesprávný, že mu nebylo umožněno projednat zprávu o daňové kontrole a předložit ji třetí osobě. Za těchto okolností se vyjádří písemně s ohledem na čas. Tímto se z jednání omlouvá a žádá o termín, kdy bude moci nahlédnout do spisu. Nato správce daně uvedl, že je připraven zahájit dokončení projednání zprávy o daňové kontrole a spis předložit k nahlédnutí okamžitě. Zástupce daňového subjektu uvedl, že tak činí až v situaci, kdy třetí osoba vyjádřila vůli odejít. Za této situace se vzdálí, aby pořídil vyjádření ke zprávě o kontrole pro účely následného projednání zprávy před jinými orgány nebo ve svých prostorách;

- ve stížnosti na nesprávný postup správce daně ze dne 31. 1. 2013 daňový subjekt vyjádřil nesouhlas s činností správce daně dne 31. 1. 2013, který odmítl projednat zprávu předtím, než se souhlasem daňového subjektu bude předložena k nahlédnutí třetí osobě. Závěrem navrhl projednat zprávu dne 12. 2. 2012, optimálně ve 14,00 hod.;

- přípisem označeným „Vyrozumění o vyřízení stížnosti zmocněnce daňového subjektu PLUS OIL, a.s. proti postupu správce daně“ sdělil ředitel správce daně daňovému subjektu, že šetření ve věci stížnostní námitky podané dne 31. 1. 2013 emailovou a datovou zprávou, včetně stížnostních námitek podaných téhož dne do protokolu o ústním jednání bylo uzavřeno se zjištěním, že stížnosti jsou nedůvodné. „Vyrozumění“ bylo doručeno do datové schránky žalobce dne 11.2.2013;

- dne 19. 2. 2013 bylo daňovému subjektu doručeno „Sdělení k ukončení daňové kontroly postupem dle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu“, včetně zprávy o daňové kontrole, podepsané oprávněnými úředními osobami, do vlastních rukou. V odůvodnění „Sdělení“ uvedl správce daně mj., že po vyhodnocení veškerých skutečností dospěl k závěru, že jednáním zástupce daňového subjektu byly naplněny znaky jednání, z něhož lze dovozovat, že daňový subjekt se prostřednictvím svého zmocněnce vyhýbá ukončení daňové kontroly a projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně opírá uvedený závěr o listiny související s průběhem daňové kontroly, z nichž vyplývají procesní obstrukce zástupce daňového subjektu, který zapříčinil, že zpráva nebyla dosud projednána.

Projednání zprávy bylo zahájeno dne 3. 8. 2012. Na žádost zástupce daňového subjektu odůvodněnou rozsahem projednávané zprávy bylo její projednání toho dne přerušeno (viz protokol Č.j. 44646/12/013068800683). Další jednání ve věci projednání Zprávy proběhlo dne 11. 9. 2012 (viz protokol č.j. 54806/12/013068800683), kdy dospělo do fáze, ve které zástupce daňového subjektu podal do protokolu k projednávané Zprávě vyjádření, a kdy současně oznámil, že Zprávu odmítá podepsat. V důsledku podání učiněného zástupcem daňového subjektu dne 10. 9. 2012, jež bylo zákonnému ukončení daňové kontroly z procesních důvodů na překážku, již správce daně na vyjádření zástupce daňového subjektu nereagoval a jednání toho dne ukončil a jeden nepodepsaný stejnopis Zprávy předal zástupci daňového subjektu. Po vyřízení veškerých stížnostních námitek, podaných v následujícím období zástupcem daňového subjektu, stanovil správce daně termín dokončení projednání Zprávy na den 31.1. 2013 a k tomuto úkonu zástupce daňového subjektu předvolal (viz předvolání č.j. 9755/13/4032-07001-800683).

Předčasným odchodem zástupce daňového subjektu z jednání dne 31. 1. 2013 bylo úřední jednání ve věci dokončení projednání Zprávy a ukončení daňové kontroly zmařeno. Správce daně tudíž zmařené ústní jednání ukončil. Dokončení projednání Zprávy bylo při ústním jednání dne 31. 1. 2013 ze strany zástupce daňového subjektu rovněž obstruováno nedůvodnou účastí třetí osoby, podáním neadekvátních stížnostních námitek a soustavným narušováním plynulosti jednání, přičemž předčasný odchod zástupce daňového subjektu z jednání a odmítnutí podpisu protokolu o ústním jednání správce daně vyhodnotil, jak je uvedeno výše, jako zmaření úředního jednání s důsledky vyplývajícími z § 88 odst. 5 daňového řádu. Správce daně proto uzavřel, že zmařením úředního jednání, jež je jednáním v rozporu se zásadami daňového řízení ve smyslu ust. daňového řádu, se zástupce daňového subjektu projednání zprávy vyhnul. Za tohoto procesního stavu již proto není prostor k dalšímu ústnímu jednání ve věci projednání zprávy.

Jak z výše uvedeného vyplývá, k aplikaci ust. § 88 odst. 5 daňového řádu správce daně přistoupil, neboť dospěl k závěru, že daňový subjekt se vyhýbá ukončení daňové kontroly a projednání zprávy o daňové kontrole. Touto úvahou tedy nevybočil ze svého zákonného oprávnění daného mu výše citovaným ustanovením. Nutno dodat, že svou úvahu o důvodech, pro které přistoupil k použití tohoto nového institutu daňového řádu pečlivě odůvodnil a její obsah je v souladu s jednotlivými listinami, jež jsou součástí rozsáhlého spisového materiálu,

který dokumentuje průběh celého daňového řízení, včetně četných stížností (celkem 8) a námitek podjatosti žalobce, nejasných podání vyžadujících následnou konkretizaci.

Tvrdí-li žalobce, že postup správce daně dle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu byl v daném případě nezákonným zásahem, nelze mu přisvědčit.

Jak bylo již judikováno Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 69, publikovaném pod č. 603/2005 Sb. NSS o nezákonný zásah by se mohlo jednat pouze za kumulativního (společného) splnění všech šesti podmínek, které vymezil Nejvyšší správní soud takto: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ v širším slova smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším slova smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.

K poslední uvedené podmínce je nutno dodat, že tato podmínka již dnes neplatí a to v důsledku změny právní úpravy týkající se zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, která byla provedena zákonem č. 303/2011 Sb.

Z výše uvedeného vyplývá, že v daném případě nebylo splněno více podmínek současně. Tvrzeň zásah spočívající v aplikaci zákonného ustanovení nemůže být v daném případě vůbec zásahem, když podmínky k jeho aplikaci byly naplněny jednáním daňového subjektu adekvátně popsaným v odůvodnění „Sdělení k ukončení daňové kontroly postupem dle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu“. Nadto nebyla splněna ani podmínka nezákonnosti, když žalovaný postupoval podle zákonného ustanovení a jeho aplikací toliko naplnil dikci zákona, v žádném případě nedošlo k překročení jeho pravomoci či k zjevné libovůli tohoto rozhodujícího správního orgánu. V důsledku tvrzeného zásahu nebyl ani žalobce dosud přímo zkrácen na svých právech, neboť na základě postupu žalovaného nedošlo ani ke stanovení (daňové) povinnosti daňového subjektu. Nesouhlas daňového subjektu s procesním postupem správce daně je součástí obrany proti eventuálnímu vyměření daňové povinnosti, vyjádřeno jinak teprve rozhodnutím o stanovení (daňové) povinnosti žalobce bude zasaženo do jeho práv a v rámci žaloby proti tomuto rozhodnutí lze uplatnit i námitku předestřenou v této žalobě proti postupu správce daně.

S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že správcem daně zvolený postup dle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu nemohl být nezákonným zásahem.

Otázka, jak bylo posouzeno splnění daňové povinnosti žalobcem v jednotlivých obdobích zkoumaných v rámci daňové kontroly, je otázkou náležící do řízení o vyměření daňové povinnosti, nikoli do řízení o nezákonném zásahu.

Vzhledem k tomu, že v daném případě se o tvrzený nezákonný zásah vůbec nejedná, dodává soud pro úplnost, že nebylo již na místě se vyjadřovat k jednotlivým žalobcem uváděným námitkám předpokládajícím existenci nezákonného zásahu.

S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou zamítl dle ust. § 81 odst. 3 s.ř.s.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému správnímu orgánu, který byl ve věci plně úspěšný, náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 25. července 2013

JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Jana Jeklová